

Audience publique du 3 juin 2009

Recours formé par
Madame ... et son époux Monsieur ..., ...
contre une décision du bureau d'imposition Luxembourg 4
en matière d'impôts sur le revenu

Vu la requête inscrite sous le numéro 24535 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 25 juin 2008 par Maître Georges Pierret, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., ..., ainsi que de son époux, Monsieur ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'exercice 2002 leur notifié en date du 21 juillet 2004 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 octobre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 novembre 2008 par Maître Georges Pierret au nom des époux ...-... ;

Vu le mémoire supplémentaire de Maître Pierret déposé au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2008 au nom des époux ...-... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 février 2009 ;

Vu la rupture du délibéré prononcée le 31 mars 2009 ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 avril 2009 ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 22 avril 2009 par Maître Georges Pierret pour compte des époux ...-... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Pierre Medinger, en remplacement de Maître Georges Pierret, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives aux audiences publiques des 16 février et 27 avril 2009.

Dans le cadre de leur déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2002 les époux ... et ... ont fait état au titre de bénéfice commercial d'une entreprise commerciale individuelle

d'un revenu négatif de 46.605,21 € dans le chef de Madame ... en indiquant comme objet de l'entreprise l'exploitation d'un hôtel sis à L-.... Par courrier du 19 février 2004 le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 4 s'adressa aux époux ...-... en les priant de bien vouloir compléter leur déclaration par différentes pièces et renseignements concernant notamment l'hôtel sis ..., le préposé ayant relevé ce qui suit dans ce contexte :

« (...) Vous joignez une déclaration ICC au nom de Madame L'objet de l'entreprise serait l'exploitation d'un hôtel. Jusqu'en 2001 inclus, les revenus de l'immeuble situé à ... étaient imposés comme loyer privé. Le loyer fut d'ailleurs versé par la société ..., suivant votre comptable. C'était donc cette société qui exploitait l'hôtel. Est-ce qu'elle n'a plus d'activité en 2002 ? Je constate aussi que Madame ... détient dans ladite société une participation, valeur nominale € 44.620,83. A quelle date a-t-elle acquis les parts ? »

Par courrier du 17 mai 2004, le conseiller fiscal des époux ...-... a fourni différentes informations au bureau d'imposition Luxembourg 4 dont plus particulièrement des renseignements relatifs à l'année d'imposition 2002 en rapport avec l'hôtel sis ..., le point afférent de la prise de position étant libellé comme suit :

«3. Année d'imposition 2002.

3.1. Du fait de la scission d'entreprises, la société ... était confrontée au paiement des loyers à l'entreprise ..., pour courir cependant le risque de l'exploitation hôtelière. Si bien que pour les exercices 1999 et 2000 ... n'avait réalisé que des pertes cumulées pour un total de 6.364,69 €. Cette situation s'est aggravée au courant de l'exercice 2001, où ... essuie une perte de 32.445,92 €.

Pour l'année 2002 ... aurait encore dû essuyer une perte, de manière que son Conseil d'administration a réagi de façon à terminer la location avec effet au 1^{er} janvier 2002.

Ainsi, dame ... a dû reprendre l'exploitation hôtelière à son propre compte à partir de l'exercice 2002.

3.2. Dépréciation pour moins-value des 36 actions

Le bilan fiscal au 31 décembre 2002 fait état de la valeur nominale des 36 actions pour 44.620,83 €. Le bilan à la même date d'... fait état des fonds propres suivants :

<i>Capital social</i>	<i>87.000</i>
<i>Pertes reportées</i>	<i>(38.810,61)</i>
<i>Bénéfice 2002</i>	<i>5.614,83</i>
<i>Total :</i>	<i>53.804,22 €, soit 61,84% du capital.</i>

Sa participation ayant subi une moins-value notoire ma mandante invoque la rectification de son bilan fiscal dès avant l'assiette fiscale. A cet égard je vous prie de tenir compte d'une dépréciation de 35% de 44.620,83 €, soit 15.617,29 € de la participation ... pour l'exercice 2002.

Il s'ensuit que la perte 2002 de dame ... augmente de 46.605,21 (+15.617,29) à 62.222,50 €. ».

Conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », le préposé du bureau d'imposition

Luxembourg 4 a fait part aux époux ...-... par courrier du 15 juin 2005 des différents redressements envisagés par rapport à leur déclaration d'impôt. Concernant plus particulièrement l'immeuble ..., cette information fut libellée comme suit :

« Immeuble ...

Le bureau n'accepte pas le bilan déposé au nom de Madame en tant qu'exploitante.

Pendant toute d'année 2002, l'exploitation de l'hôtel a été faite par ... S.A.

Le bureau continue à imposer le loyer payé par la S.A., par analogie aux années antérieures.

Le loyer mis en compte, suivant factures émises par la dame ... :

479.713,02.- H.T.V.A.

Amortissement de la construction suivant notre tableau d'amortissement : 165.179,04.-.

Il n'est pas permis de changer les taux initiaux de 5% à 10%. !

Amortissement des installations suivant notre tableau d'amortissement : 39.149,28.-.

Le montant payé par la dame ... et refacturé à la ... a été déduit (-18.857,88.-€), vu qu'il est impossible au bureau de contrôler si ce montant est déjà compris dans les immobilisations des années antérieures (voir '98 et '99)

Les frais de gérance Burco ont été déduits à raison de 442,64.-.

Le Loyer net s'élève donc pour

1....	2906,32
2....	24047,44
3....	-6748,00
4....	134597,79

	154803,55
	212,54

	<u>155016,09 ».</u>

Les époux ...-... n'ayant pas autrement pris position par rapport à ce courrier, le bureau d'imposition Luxembourg 4 émit en date du 21 juillet 2004 le bulletin de l'impôt sur le revenu 2002 à leur encontre, en opérant les différents redressements annoncés dans son courrier prévisé du 15 juin 2004.

Par courrier de son mandataire du 13 octobre 2004, Madame ... fit introduire une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre du bulletin d'imposition sur le revenu relatif à l'exercice 2002, respectivement contre l'assiette de celui-ci.

A l'appui de cette réclamation elle exposa que la société anonyme de droit luxembourgeois ... SA avec siège social à Luxembourg, 37, ..., a été constituée dans le but d'exploiter l'hôtel qu'elle a pris en location suivant contrat de bail conclu en date du 29 avril 1999 avec la propriétaire, en l'occurrence elle-même, ..., qui aurait été nommée au conseil d'administration de la société ... SA et en aurait acquis 36 actions en date du 29 avril 1999, de

sorte à être devenue actionnaire majoritaire. En sa qualité d'exploitante hôtelière suivant autorisation d'établissement n° 84428 lui délivrée par le ministre des Classes moyennes pour l'exploitation d'un débit de boissons avec établissement d'hébergement, elle aurait dès lors été active comme hôtelière dans le cadre d'une scission particulière d'entreprise commerciale. Or, la société ... SA ayant dû essuyer des pertes importantes au cours des exercices 1999 à 2001, son conseil d'administration, conformément à une décision prise par l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires tenue le 27 février 2002, aurait décidé de terminer la location de l'hôtel avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2002, de sorte qu'elle-même aurait repris l'exploitation hôtelière à son propre compte à partir de l'exercice 2002. Elle contesta partant le montant de 155.016,09 € retenu au titre de revenu net de la location de biens pour ne pas correspondre à la réalité, étant donné que l'immeuble sis au numéro 37, ... n'aurait plus été donné en location à compter du 1^{er} janvier 2002 et n'aurait dès lors plus pu produire un revenu de location à son profit. Le bureau aurait dès lors retenu à tort le montant de 134.579,79 € comme revenu provenant de la location de cet hôtel.

Elle fit valoir en outre à l'appui de sa réclamation que le montant déclaré de sa perte de 46.605,21 € pour l'exercice 2002 devrait être augmenté du montant de 15.617,27 € correspondant à la dépréciation pour moins value des 36 actions par elle détenues dans la société ... SA, soit une dépréciation de 35 % de la valeur faciale des actions détenues.

En guise de conclusion elle fit résumer les prétentions à l'appui de sa réclamation comme suit :

« 1. Prise en considération de la perte commerciale déclarée de la dame ... d'un montant de 62.222,50 € ;

2. Non prise en considération du revenu de location afférent à l'immeuble sis ... alors qu'il ne fut plus donné en location à compter du 1^{er} janvier 2002 et n'a partant pas pu produire de revenus de cet ordre.

La rubrique « revenu net de la location de biens » est partant à épouser du montant de 134.579,79 € ».

Cette réclamation n'ayant pas fait l'objet d'une décision directoriale dans le délai de 6 mois, les époux ...-..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 juin 2008, ont fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'exercice 2002 tel que leur notifié le 21 juillet 2004.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité de ce recours pour autant qu'il est introduit au nom de Monsieur ..., faute pour ce dernier d'avoir exercé la voie de recours préalable de la réclamation prescrite par le paragraphe 228 AO, cette argumentation étant fondée sur une application combinée de dispositions de l'article 8 (3), 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts dite « Abgabenordnung » (AO).

En matière fiscale une irrecevabilité *omisso medio* ne saurait être recherchée dans les dispositions de l'article 2 (1) de la loi du 7 novembre 1996 qui limite la compétence du tribunal pour statuer sur les recours dirigés pour incompétence, excès et détournement de pouvoir, violation de la loi ou des formes destinées à protéger les intérêts privés aux seules décisions administratives à l'égard desquelles aucun autre recours n'est admissible d'après les

lois et règlements, étant donné que cette disposition légale, si elle impose certes l'épuisement d'autres recours qui sont admissibles d'après les lois et règlements avant toute saisine utile du tribunal administratif, est néanmoins limitée aux seuls recours en matière administrative faisant l'objet de la section 1 du chapitre 2 de la loi de 1996, le législateur ayant en effet clairement distingué ce recours de droit commun des recours en matière fiscale en leur consacrant une section à part, en l'occurrence la section 4 de la même loi, qui énonce des prescriptions spécifiques.

Quant aux réflexions qui ont pu guider par le passé le comité du contentieux du Conseil d'Etat à déclarer irrecevable *omisso medio* les recours interjetés en matière fiscale qui n'avaient pas été soumis préalablement au directeur, force est encore de relever qu'elles reposaient sur la prémisse que le directeur statuait en tant que juridiction de premier degré et étaient motivées par le fait qu'une action en justice ne saurait être portée devant un degré de juridiction supérieur sans que le litige ait été soumis et vidé antérieurement par la juridiction inférieure compétente pour en connaître comme juridiction du 1^{er} degré, le plaideur, ce faisant, sautant un premier degré de juridiction¹. Le directeur des Contributions ne revêtant en tout état de cause plus la qualité de juridiction de premier degré et la loi du 7 novembre 1996 ayant eu pour objectif, entre autres, d'introduire un double degré de juridiction proprement dit en matière fiscale, le raisonnement tenu à l'époque pour aboutir à la conclusion d'une irrecevabilité *omisso medio* des recours interjetés sans saisine préalable du directeur n'est plus utilement transposable sous l'empire de la loi de 1996.

Les décisions faisant l'objet du présent litige étant des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, il y a lieu de se référer aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précitée pour clarifier si la saisine du directeur est un préalable obligatoire à l'introduction d'un recours contentieux contre un bulletin de ce type.

Conformément au paragraphe 228 AO « *Les décisions visées aux §§ ..., 211, 212, 212a) alinéa 1^{er}, 214, 215, 215 a) et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond* ».

S'il est certes vrai que l'article 228 AO n'instaure qu'un *droit* dans le chef du contribuable, à savoir celui de pouvoir réclamer – le texte du paragraphe 228 AO ne prévoyant à cet égard qu'une possibilité (« *peuvent* »), et non une obligation² – et de voir sa réclamation traitée par le directeur, il n'est pas moins constant que le législateur de 1996 a entendu ériger l'exercice de ce droit en une condition de recevabilité d'un recours contentieux né à partir d'une décision d'imposition.

L'article 8 (3) 3. est libellé comme suit :

« *Lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du paragraphe 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de 6 mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou de la demande comme*

¹ V. Jean Olinger in La Procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales, n° 81/82/83/84/85, novembre 1986, p. 183

² V. par analogie trib. adm. 17 janvier 2005, n° 18020, Pas. adm. 2008, V° Fonction publique, n° 459

rejetée et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. »

Ledit article 8 (3) 3., au regard de son libellé, n'est appelé à déployer ses effets que « *lorsque* », c'est-à-dire uniquement dans l'hypothèse où le contribuable a décidé d'exercer son droit de réclamer, de sorte qu'à défaut d'autres dispositions légales conférant au contribuable le droit de déférer directement un bulletin d'imposition au tribunal, il y a lieu de constater que la recevabilité d'un recours dirigé directement contre un bulletin d'imposition reste soumis à la condition de l'introduction préalable d'une réclamation devant le directeur.

Il s'ensuit que le moyen du délégué du gouvernement tendant à l'irrecevabilité *omisso medio* du recours introduit par Monsieur ... est fondé.

Quant à la nature respectivement en annulation ou en réformation du recours prévu en la matière, il y a lieu de relever que le recours de droit commun devant les juridictions administratives est le recours en annulation tandis que conformément à l'article 3 (1) de la loi de 1996, le tribunal n'est amené à connaître comme juge du fond d'un recours en réformation que lorsque les lois spéciales lui attribuent cette compétence.

Concernant les recours en matière fiscale, force est de constater que seul l'article 8 (3) 1. de la loi de 1996 confère au tribunal administratif compétence pour connaître comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'administration des Contributions directes y visées, tandis que ni l'article 8 (1), définissant de manière générale la compétence *ratione materiae* du tribunal administratif en matière fiscale, ni le point 3. du paragraphe (3) dudit article 8 ne confèrent au contribuable la possibilité, en cas de silence du directeur par rapport à une réclamation ou d'une demande en application du paragraphe 131 AO, d'agir directement respectivement contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus, par l'introduction d'un recours au fond. La conclusion s'impose dès lors que dans ces hypothèses, seul le recours de droit commun en annulation est admissible.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le recours introduit par Madame ..., qui s'inscrit dans les prévisions du point 3. du paragraphe (3) de l'article 8 prérelaté, n'est recevable que dans la limite des moyens de légalité invoqués, ladite disposition légale conférant certes le droit au contribuable d'agir directement par la voie contentieuse contre le bulletin d'imposition ayant fait l'objet de la réclamation introduite devant le directeur, mais n'instaurant pas pour autant un recours au fond dans cette hypothèse.

Le recours sous examen ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est partant recevable dans la limite des moyens de légalité invoqués.

Quant au fond, les demandeurs reprochent au bureau d'imposition de ne pas avoir accepté le bilan déposé au nom de Madame François ... en tant qu'exploitante de l'hôtel sis ..., mais de lui avoir dénié cette qualité et d'avoir fait obstacle, par voie de conséquence, à sa demande de voir qualifier son revenu de « *bénéfice commercial* » et d'avoir refusé d'admettre en déduction la perte commerciale par elle déclarée à hauteur du montant total de 62.222,50 €. Ils font encore valoir que ce serait à tort que pour l'exercice 2002 le bureau d'imposition a considéré que l'exploitation de l'hôtel aurait été le fait de la société anonyme ... SA, ainsi que

par analogie aux années antérieures, d'avoir mis en compte un revenu net provenant d'une prétendue location de cet hôtel à hauteur du montant de 134.579, 79 €.

Ils demandent partant à voir dire que Madame ... ne pouvait plus être imposée comme bailleresse de l'hôtel dont s'agit à compter du 1^{er} janvier 2002, mais qu'elle aurait dû être qualifiée de commerçante ayant exploité cet hôtel en son nom personnel et pour son propre compte.

Le bureau d'imposition n'ayant pas accepté le bilan déposé au nom de Madame ... au motif que l'exploitation de l'hôtel aurait été faite par ... S.A. et les explications orales fournies lors de l'audience publique du 16 février 2006 ayant permis de dégager que cette conclusion est fondée notamment sur le fait que tant Madame ... que la société ... S.A. ont déclaré au titre de l'exercice fiscal 2002 « *des recettes hôtel* » de l'ordre de 967.734,95 €, le tribunal avait prononcé la rupture du délibéré afin de permettre

- 1) à l'Etat de préciser quelle disposition du paragraphe 162 AO il estime avoir été enfreinte pour aboutir à la conclusion d'un renversement de la présomption de régularité de la comptabilité présentée ;
- 2) aux requérants d'expliquer, à la lumière des pièces versées en cause, le fait que les mêmes recettes figurent à la fois dans le bilan de Madame ... et dans le bilan de la société ... S.A. au titre de « *recettes hôtel* ».

Le tribunal avait également demandé à cette occasion à l'Etat de déposer au greffe le dossier fiscal de la société ... S.A. et accordé aux parties la possibilité de verser une note écrite au sujet des différentes questions soulevées.

Dans sa note complémentaire l'Etat soutient que pendant l'année 2002 l'exploitation de l'hôtel a été faite exclusivement par la société ... S.A. et que ce n'était qu'au moment de leur propre déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2002 que les époux ...-..., auraient eu l'idée de reprendre le résultat et donc le bilan de la société ... S.A. afin de pouvoir présenter un bilan accusant une perte de 46.605,21 €. Or, d'une part, les montants figurant au bilan de la dame ... auraient déjà été pris en considération lors de l'imposition de la société ... S.A. et, d'autre part, la dame ... n'aurait pas tenu de comptabilité pendant l'année en cause ; elle n'aurait partant pas été soumise aux dispositions du paragraphe 162 AO pour ne pas avoir tenu de commerce, de même que le bilan par elle présenté et fabriqué longtemps après la clôture de l'année 2002, en l'absence d'une tenue effective d'une comptabilité, ne serait régulier ni quant à la forme ni quant au fond, de sorte que de toute façon ce bilan ne saurait bénéficier de la présomption de régularité. Il relève dans ce contexte qu'une comptabilité ne pourrait être considérée comme régulière que lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de manière à faciliter toute recherche et tout contrôle. Dans la mesure où Madame ... n'aurait tenu aucun des livres comptables légalement exigés et qu'il n'y aurait pas non plus de factures émises à son nom au cours de l'année fiscale sous examen, le bilan par elle présenté serait à considérer comme étant fictif ; concrètement les dispositions (2), (4), (5), (6) et (7) du paragraphe 162 AO auraient de ce fait été enfreintes.

Les demandeurs précisent de leur côté dans leur note complémentaire que pour l'exercice 2002 un changement majeur était intervenu parce que l'activité hôtelière aurait été supportée par Madame ... qui n'aurait plus été assistée par ... S.A. et aurait supporté les charges et dépenses d'investissement ; pour réaliser ce changement Madame ... se serait appropriée en quelque sorte le résultat de la société ... S.A. par le biais de refacturations en fin

d'exercice. Elle prend appui à cet égard sur des factures établies par ... S.A. et adressées à Madame ... au sujet de charges d'exploitation et de coûts d'investissement de l'hôtel et fait en outre état du fait qu'elle aurait facturé à ... S.A. la « *location de l'hôtel dans tous ses composants* ». Une analyse comparative des déclarations fiscales de Madame ... et de la société ... en témoignerait dans le sens suivant :

« 1) Il y a « appropriation » du résultat de la société ... par Madame ..., qui déclare des recettes d'exploitation à concurrence du montant HTVA de 1.058.332,03 €, soit la somme figurant dans le compte de profit et perte de l'entreprise ... S.A. sous l'intitulé « dépenses sur prestation, services et vente annexe hôtel » ;

Le résultat que ... S.A. a tiré de l'exploitation hôtelière est constitué des postes suivants :

<i>- recettes hôtel</i>	<i>96734,95 €</i>
<i>- recettes sur prestation, services et vente annexe hôtel</i>	<i>71914,78 €</i>
<i>- loyers reçus (garage, parking, salle de conférence)</i>	<i>18682,30 €</i>

2) Le bilan de l'entreprise ... S.A. laisse apparaître les postes « refacturation de charges » - 647.510,95 € + autres charges, et « cession de biens immobilisés » -474.725,84 € »

La partie demanderesse relève en outre qu'en raison de l'appropriation rétroactive par la dame ... du résultat d'exploitation de la société ... S.A. pour l'exercice 2002, il serait normal de voir l'intitulé « *recettes hôtel* » se retrouver dans les comptabilités des deux entités concernées. Pourtant tous les deux n'auraient pas formellement déclaré des recettes hôtel au titre de revenu, mais chacun aurait déclaré un bénéfice, respectivement une perte commerciale après compensation des montants revenant à l'un et à l'autre. Ce qui serait dès lors surprenant c'est que chacun des contribuables ... et ... S.A. avait déclaré un bénéfice respectivement une perte commerciale en considération des changements intervenus dans leurs activités, tandis que l'administration a imposé régulièrement seulement ... S.A. tout en refusant le statut d'indépendante à la dame

Il se dégage de l'ensemble des pièces produites en cause ainsi que des explications des parties et plus particulièrement du mandataire de Madame ... qu'au cours de l'exercice fiscal 2002, l'hôtel ... fut de fait exploité par la société ... S.A. et que la prétention de Madame ... d'être considérée et traitée fiscalement comme exploitante en nom personnel de ce même hôtel est fondée sur une prétendue opération de refacturation en fin d'exercice par laquelle elle se serait appropriée le résultat de la société ... S.A.. Il est en effet constant que sur demande afférente du tribunal, le mandataire de la demanderesse n'a pas pu verser en cause les livres comptables qui auraient été régulièrement tenus par Madame ... au cours de l'exercice fiscal 2002 et qui documenteraient l'exploitation concrète de l'hôtel par ses soins en nom personnel et non pas pour compte de la société ... S.A..

A partir du constat de l'absence de livres ou de pièces comptables permettant de vérifier la régularité du bilan présenté, la partie défenderesse a dès lors valablement pu conclure dans son mémoire complémentaire du 22 avril 2009 que le bilan présenté par Madame ... a un caractère fictif, ayant habilité au départ le bureau d'imposition à passer outre la présomption légale de régularité de la comptabilité présentée à l'appui de la déclaration fiscale des époux ...-....

Force est encore de constater que la charge de la preuve de la réalité des refacturations opérées incombe à Madame ... qui, moyennant son argumentation afférente, entend diminuer sa charge fiscale au sens de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Afin d'établir la réalité de ces refacturations, la demanderesse prend appui sur deux pièces versées en cause, en l'occurrence deux factures adressées à Madame ..., établies par la société ... S.A. le 31 décembre 2002 et libellées comme suit :

« Facture

Suivant détail en annexe :

0 % TVA	HTVA	456.403,21 EURO
3 % TVA	HTVA	25.597,59 EURO
6 % TVA	HTVA	30.151,67 EURO
12 % TVA	HTVA	6.787,76 EURO
15 % TVA	HTVA	153.657,12 EURO

SOUS-TOTAL 672.597,35 EURO

TVA 3 %	767,82 EURO
TVA 6 %	1.809,10 EURO
TVA 12 %	814,52 EURO
TVA 15 %	23.048,62 EURO

TOTAL TTC 699.037,41 EURO »

« Facture

Suivant détail en annexe :

15 % TVA	HTVA	474.725,84 EURO
	TVA 15 %	71.208,92 EURO

TOTAL TTC 545.934,76 EURO »

Les annexes censées élucider le détail de ces factures étant des extraits du tableau d'amortissement de la société ... S.A. au 31 décembre 2002 relatifs aux immobilisations corporelles et aux frais généraux, ces factures établies le même 31 décembre 2002 et par ailleurs non signées et non autrement complétées par une quelconque preuve d'un paiement afférent effectué au bénéfice de la société ... S.A., ne présentent pas un caractère de précision suffisant pour établir la réalité économique de l'opération de refacturation qu'elles sont supposées documenter, ceci compte tenu notamment des doutes et contestations légitimes soulevés par le bureau d'imposition et réitérés en phase contentieuse par le délégué du gouvernement.

Cette conclusion ne saurait être utilement énervée par le fait que dans le cadre de l'imposition des revenus de la société ... S.A., le bureau d'imposition compétent aurait tenu

compte de la réalité des refacturations invoquées en l'espèce, étant donné que l'imposition des revenus de Madame ... est à apprécier quant à sa régularité indépendamment de celle de la société ... S.A. qui est une entité juridique distincte, qualifiant en tant que contribuable indépendant de la demanderesse. Il appartient en effet à cette dernière d'établir par rapport au bulletin d'imposition litigieux la réalité de ses prétentions indépendamment de ce qui a pu être retenu dans le cadre d'autres impositions.

A partir du constat que pour l'exercice fiscal 2002 il n'est pas établi à suffisance que l'hôtel ... ait été exploité par Madame ... en son nom personnel, mais que les pièces versées en cause et les informations à disposition tant du bureau d'imposition que du tribunal permettent au contraire de présumer que c'est bien la société ... S.A. qui a continué de fait l'exploitation dudit hôtel pour le moins pendant l'exercice 2002, c'est encore en principe à juste titre que le bureau d'imposition a pu prendre référence aux chiffres retenus au cours des exercices précédents pour évaluer les recettes de location dans le chef de Madame

Quant au moyen de la demanderesse tendant à voir bénéficier de la théorie de la scission d'entreprise au motif qu'il existerait en l'espèce des imbrications tant matérielles que personnelles entre l'entreprise commerciale individuelle ... (entreprise propriétaire de l'immeuble) et la société ... S.A. en raison du fait que Madame ... est actionnaire majoritaire et administrateur-délégué de la société d'exploitation en question, il y a lieu d'examiner si les arguments avancés à ce titre par la demanderesse sont justifiés ; elle estime en effet remplir l'ensemble des conditions requises pour voir considérer son activité comme activité commerciale dépassant le cadre de la gestion du patrimoine privé en ce que :

- en tant que gérante de l'exploitation hôtelière sise ..., elle entrait en relations d'affaires avec un nombre indéterminé de personnes ;
- en tant que propriétaire de l'immeuble hôtelier et des immobilisations immobilières y investies, elle veillait à la bonne marche de la société locatrice de son hôtel ;
- le but de lucre est donné ;
- l'activité de la dame ... constituait et constitue toujours une source de revenus sur pied d'opérations répétées.

Le délégué du gouvernement réfute cette argumentation en faisant valoir qu'il n'y aurait jamais eu et qu'il n'y aurait pas non plus eu au titre de l'exercice 2002 de scission d'entreprise, étant donné que cette notion ne s'appliquerait qu'en présence de deux sociétés, une société propriétaire des immobilisations et une société d'exploitation, et non en présence d'une seule société et d'une personne physique. La liaison personnelle ferait dès lors défaut, alors qu'une telle liaison ne serait admise que lorsque les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté aux deux sociétés. Il estime de surcroît qu'en l'absence de preuve quant à une mise à disposition d'éléments essentiels, l'existence d'une liaison matérielle entre la dame ... et la société ... S.A. ne serait pas non plus vérifiée en l'espèce.

La demanderesse résiste à cette argumentation en faisant valoir que le seul fait de l'existence de deux formes distinctes d'entreprises commerciales, sans qu'il s'agisse à proprement parler de deux sociétés, serait sans pertinence dès l'instance où la scission dont argue le contribuable existerait en fait. Elle en déduit qu'il s'agirait d'une scission atypique d'entreprise dans la mesure où elle exploiterait une entreprise commerciale *individuelle*. Or, l'imposition devant à son sens être conforme à la situation réelle, le bulletin déféré serait à redresser en conséquence.

Il y a lieu de constater liminairement que la construction de la scission d'entreprise (« *Betriebsaufspaltung* ») n'est pas prévue *expressis verbis* par la loi fiscale, mais a été développée par la pratique et la jurisprudence fiscale allemandes sur base d'une approche économique de l'entreprise, à savoir la « *wirtschaftliche Betrachtungsweise* », reposant sur une réalité matérielle, à savoir sur le fractionnement d'une entreprise existante en deux entreprises distinctes, respectivement sur la création d'une seconde entreprise à côté d'une entreprise préexistante avec transfert de l'exploitation à cette nouvelle entreprise, les deux entités demeurant imbriquées tant matériellement que personnellement. Cette création prétorienne a été explicitement reconnue comme étant d'application au Luxembourg³ et s'applique, outre à l'hypothèse proprement dite du fractionnement d'une entreprise existante en deux entreprises distinctes, pareillement en cas de création d'une seconde entreprise à côté d'une entreprise préexistante avec transfert de l'exploitation à cette nouvelle entité.

La notion d'entreprise (« *Betrieb* »), étant d'ordre très général et devant englober tant les entreprises individuelles que les entreprises collectives agissant sous la forme juridique d'une personne morale, la condition invoquée par le délégué du gouvernement que seule une construction impliquant deux sociétés est susceptible de qualifier en tant que scission d'entreprise, traduit une interprétation restrictive de la théorie de la « *Betriebsaufspaltung* », de sorte qu'à défaut de base légale permettant d'opérer pareille distinction, l'applicabilité de la théorie de la scission d'entreprise ne peut être sujette à la condition que seules deux sociétés, personnes morales, soient susceptibles d'être considérées à ce titre.

En l'espèce, l'immeuble exploité en tant qu'hôtel par la société ... S.A. appartient à Madame ... et constitue par sa nature une entreprise, l'exploitation et la mise en valeur d'un hôtel de cette envergure dépassant clairement le cadre de la mise en valeur du patrimoine privé. Dans la mesure où cet immeuble constitue incontestablement un élément substantiel requis dans le cadre de l'exploitation effectuée par ... S.A., l'imbrication matérielle entre, d'un côté, l'entreprise ... caractérisée par la propriété de l'hôtel et, d'un autre côté, l'entreprise ... S.A. exploitant concrètement ce même hôtel est vérifiée à suffisance, le bien économique que constitue l'hôtel étant en effet nécessaire à la réalisation de l'objet de la société d'exploitationS.A et revêtant une importance certaine et particulière pour la gestion de celle-ci.

Quant à la liaison personnelle entre les deux entreprises, elle est admise lorsque les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté dans les deux entités ; cette condition coule de source par rapport à l'entreprise ... qui est une entreprise individuelle et soumise de ce fait naturellement à la volonté de Madame ..., tout en étant vérifiée également dans le chef de ... S.A., étant donné que Madame ... en est actionnaire majoritaire et administrateur-délégué.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que pour l'exercice fiscal 2002, les deux conditions cumulatives d'application de la théorie de la scission d'entreprise se trouvaient vérifiées, de sorte que c'est à tort que le bureau d'imposition a refusé de considérer Madame ... comme commerçante.

Le bulletin déféré encourt partant l'annulation de ce chef.

Par ces motifs,

³ cf. CdE 16 juillet 1982, n° 6677 du rôle, trib. adm. 29 juillet 1998, n°10434 du rôle

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours introduit par Monsieur ... irrecevable ;

reçoit en la forme le recours introduit par Madame ... dans la limite des moyens de légalité invoqués ;

se déclare incompétent pour réformer le bulletin déféré ;

annule partant le bulletin d'imposition émis le 21 juillet 2004 par le bureau d'imposition Luxembourg 4 relatif à l'exercice 2002 ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 3 juin 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, premier juge,
Claude Fellens, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Schmit

s. Lenert